

0- 792211

На правах рукописи



Мирзоева Жанна Мухарбиевна

**Управленческие аспекты бухгалтерского учета
в санаторно-курортных организациях**

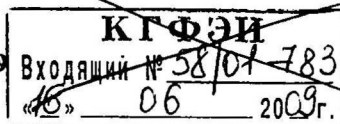
(на материалах Кавказских Минеральных Вод)

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Санкт-Петербург - 2009



Работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»

Научный руководитель — доктор экономических наук, профессор
Ларионов Александр Дмитриевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Селезнева Наталья Николаевна

кандидат экономических наук, профессор
Гульпенко Кира Владимировна

Ведущая организация — Федеральное государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Кабардино-Балкарская сельскохозяйственная академия» им. В.М. Кокова

Защита диссертации состоится «03» июля 2009 года в 15 часов на заседании диссертационного совета Д 212.237.06 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов» по адресу: 191023, Санкт-Петербург, ул. Садовая, д.21, ауд. 7

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»

Автореферат разослан 29 мая 2009 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000689988

Капралова Е.Б.

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Санаторно-курортный комплекс был и остается одним из видов экономической деятельности, определяющим эффективность медико-социальной политики государства. Значимость санаторно-курортного лечения обусловлена объективным процессом старения и высоким уровнем заболеваемости взрослого населения, подростков и детей.

Особую актуальность деятельность санаторно-курортных организаций в области предупреждения и лечения населения приобретает в связи с переходом отечественного здравоохранения от системы, сложившейся в условиях административно-командной экономики, к новым рыночным отношениям.

Курортные организации в настоящее время должны проявлять максимальную гибкость в процессе оказания услуг. Это вызвано необходимостью принимать во внимание запросы различных пользователей с учетом их платежеспособности. В связи с этим каждой организации необходимо самостоятельно выбирать направления развития, формирование видов и состава санаторно-курортных услуг, объемы и политику сбыта продукции, социальную и инвестиционную политику. В этих условиях чрезвычайно важной задачей, стоящей перед отечественной бухгалтерской наукой и практикой, является формирование такой информации о затратах и себестоимости санаторно-курортных услуг, которая бы объективно и оперативно отражала хозяйственную ситуацию в рамках организации, нацеливала ее руководство на выбор эффективных путей развития и принятие оптимальных управленческих решений. С этих позиций исследование проблем информационного обеспечения управления затратами в санаторно-курортных организациях приобретает важное теоретическое и практическое значение, что и определило выбор темы диссертационного исследования, цель и содержание поставленных задач.

Степень разработанности проблемы. Изучение теории и практики управленческого учета в нашей стране началось сравнительно недавно. Однако проблемы организации управленческого учета в различных отраслях экономики нашли отражение в работах отечественных и зарубежных специалистов.

В отечественной учетно-аналитической школе существует солидный научно-практический опыт в исследовании вопросов, посвященных проблемам управленческого учета. Так, в трудах большинства ведущих отечественных ученых подробно рассмотрены вопросы управления затратами и предложены высокоэффективные пути их решения.

Особого интереса в этой связи заслуживают работы следующих авторов: Безруких П.С., Вахрушиной М.А., Ивановой М.А., Ивашкевича В.Б., Кавериной О.Д., Керимова В.С., Ковалева В.В., Ларионова А.Д., Николаевой О.Е., Николаевой С.А., Паля В.Ф., Рыбаковой О.В., Соколова Я. В., Стукова С.А., Тереховой В.А., Шеремета А.Д. и др. Вопросы организации учета в санаторно-курортной сфере исследованы в работах Бдайцовой Л.Ж., Кисилевича Т.Н., Кривенцова А.И., Косоноговой Е.С., Шарыповой О.И. и других.

Среди зарубежных специалистов, рассматривающих проблемы управленческого учета, следует отметить Х. Андерсона, А. Аткинсона, Д. Банкера, К. Друри, М. Карренбауэра, Д. Колдуэлла, Р. Мюллендорфа, Б. Нидлза, Ж. Ришара, Ч. Хорнгрена и других.

Цели и задачи исследования. Цель диссертационного исследования заключается в разработке основных направлений и конкретных рекомендаций по совершенствованию формируемого в бухгалтерском учете информационного обеспечения управления курортными организациями в рыночных условиях их функционирования.

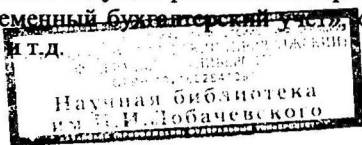
Исходя из цели исследования, в работе поставлены следующие основные задачи:

- проанализировать современное состояние и развитие санаторно-курортной деятельности в России;
- исследовать влияние специфики санаторно-курортной отрасли на организацию управленческого учета и информационного обеспечения управления;
- определить основные направления совершенствования бухгалтерского учета как информационной основы системы управления санаторно-курортной организацией;
- разработать рекомендации по совершенствованию классификации затрат в санаторно-курортных организациях;
- разработать методику организации управленческого учета по центрам ответственности применительно к санаторно-курортным организациям;
- разработать рекомендации по повышению оперативности информации, обусловленные условиями конкуренции санаторно-курортных организаций;
- усовершенствовать систему учетных регистров, необходимую для формирования информационного обеспечения управления;
- разработать классификационные модели учета затрат в санаторно-курортной отрасли;
- рассмотреть предложение по оптимизации налоговой политики здравниц.

Объектом исследования являются санаторно-курортные организации Кавказских Минеральных Вод.

Предметом исследования выступают теоретические, методологические и организационно-экономические особенности учета затрат, калькулирования себестоимости и оценки услуг в современной системе управления санаторно-курортной организацией.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных специалистов в области теории и практики управленческого учета, курортного дела, нормативные документы федерального и регионального уровней, а также материалы ведущих российских периодических изданий, таких как журналы «Современный бухгалтерский учет», «Курортные ведомости», «Бухгалтерский учет» и т.д.



Диссертационное исследование базируется на всеобщем диалектическом методе познания и использует методы общей теории управленческого учета, финансового менеджмента: индукции и дедукции, наблюдения, сравнения, детализации и группировки, обобщения, балансовый и портфельный подходы, факторного анализа и т.д.

Информационную основу диссертационного исследования составляют законодательные и нормативные акты Российской Федерации, международные и национальные стандарты бухгалтерского учета, публикации в периодической печати, материалы семинаров и конференций, материалы Госкомстата РФ, первичные бухгалтерские и аналитические материалы учреждений санаторно-курортной сферы.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса проблем, связанных с совершенствованием методологии и организации информационного обеспечения управления затратами в санаторно-курортных организациях. В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- на основе исследования отраслевых, технологических и организационных особенностей санаторно-курортного комплекса, тенденций его развития, определено их влияние на организацию учета затрат, калькулирования себестоимости оказываемых услуг и других аспектов управленческого учета;
- углублена классификация санаторно-курортных организаций, обусловленная изменениями государственной экономической системы и требованиями информационного обеспечения управления в рыночных условиях;
- уточнено и конкретизировано понятие объекта учета санаторно-курортной организации, отвечающее рыночным условиям хозяйствования;
- уточнена классификация затрат на оказание услуг санаторно-курортных организаций в соответствии с современными требованиями управления;
- разработаны рекомендации по совершенствованию учетных регистров и форм внутренней отчетности, позволяющие формировать эффективную информационную базу для принятия управленческих решений;
- аргументирована необходимость и обоснованы практические рекомендации по организации учета затрат по центрам ответственности в санаторно-курортных организациях;
- обоснована необходимость и предложены конкретные пути реализации нормативного метода учета затрат в санаторно-курортных организациях;
- разработаны классификационные модели учета затрат, направленные на дальнейшее развитие процесса стандартизации бухгалтерского учета в санаторно-курортной сфере;
- предложена оптимальная система налогообложения для санаторно-курортных организаций как социально значимых объектов государства.

Практическая значимость работы состоит в том, что содержащиеся в диссертации методические и практические рекомендации позволят реорганизовать систему управленческого учета в санаторно-курортных организациях в со-

ответствии с современными требованиями управления, повысить уровень защиты и обоснованности информационного обеспечения для принятия управленческих решений направленных на разработку и корректировку стратегий развития здравниц.

Материалы диссертации могут служить основой для совершенствования системы управленческого учета и менеджмента санаторно-курортных организаций. Кроме того, отдельные результаты исследования можно использовать в преподавании курсов «Управленческий учет», «Бухгалтерский учет», «Контроллинг».

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, определяются цель, задачи, объект и предмет исследования, раскрываются его научная новизна и практическая значимость.

В первой главе - «Организация санаторно-курортной деятельности и проблемы информационного обеспечения управления ею» - исследуются вопросы современного состояния и тенденции развития санаторно-курортной отрасли России, рассматривается влияние отраслевых, технологических и организационных особенностей на организацию бухгалтерского учета в сфере санаторно-курортного дела. Определены основные направления совершенствования системы бухгалтерского учета как основы информационного обеспечения управления.

Вторая глава - «Развитие управленческих аспектов бухгалтерского учета в санаторно-курортных организациях» - посвящена анализу методологических проблем формирования номенклатуры статей затрат, калькулирования себестоимости услуг, а также вопросам совершенствования форм учетных регистров в санаторно-курортных организациях.

В третьей главе «Совершенствование системы информационного обеспечения управления в санаторно-курортных организациях» в процессе поиска путей совершенствования системы управленческого учета в санаторно-курортных организациях, предложены рекомендации по организации учета по центрам ответственности. В качестве одного из эффективных направлений развития управленческого учета обосновывается целесообразность применения нормативного метода учета, разработаны классификационные модели учета затрат для организаций санаторно-курортной сферы, а также предложена оптимальная система налогообложения.

В заключении изложены основные выводы и предложения по результатам проведенного исследования.

Основные проблемы, исследуемые в диссертации, выводы и предложения

1. Отраслевые особенности деятельности санаторно-курортных организаций и их влияние на информационное обеспечение управления

Определяющее воздействие на методологию и организацию бухгалтерского учета в санаторно-курортных организациях оказывают их отраслевые особенности. Деятельность здравниц имеет существенные отличия от работы в других отраслях, в частности она отличается характером и спецификой оказываемых услуг, технологией их предоставления, ресурсной базой, методами изучения рынка, соотношением спроса и предложения, способами продажи, а также сложными внутренними и внешними связями.

Особенности санаторно-курортной отрасли, влияющие на эффективную организацию управленческого учета, как базы информационного обеспечения управления, обусловлены следующими обстоятельствами:

- состоянием ресурсной базы и спецификой предоставления санаторно-курортных услуг;
- особыми требованиями к качеству лечебно-оздоровительных услуг, в силу их важности для решения медико-социальных задач;
- многопрофильностью санаторно-курортных организаций и их строгой специализацией по спектру предоставляемых услуг;
- наличием многочисленных видов хозяйственной деятельности, в том числе вспомогательных, обслуживающих и сопутствующих;
- различной загрузкой здравниц в связи с сезонным характером осуществления санаторно-курортной деятельности;
- предоставлением лечебно-оздоровительных услуг с учетом различных возрастных категорий населения.

В последнее десятилетие реформирование российской экономики привело к изменению организационно-правовых форм собственности санаторно-оздоровительных организаций, прекратила функционирование общегосударственная система реализации их услуг. Санаторно-курортные организации в настоящее время находятся в процессе адаптации к рыночным условиям хозяйствования. В связи с этим в диссертации вносятся предложения по дополнению существующей классификации санаторно-курортных организаций по следующим признакам:

1. По источнику финансирования и уровню государственного участия: государственные; частные; общественные; смешанные; иностранные; совместные.
2. По рентабельности: рентабельные; убыточные.
3. По уровню сервиса: первая категория (3 «звезды»); вторая категория (2 «звезды»); третья категория (1 «звезда»).
3. По окупаемости: самоокупаемые; дотационные.

Сложившаяся практика учета затрат и формируемого в бухгалтерском учете информационного обеспечения управления не отражает в полной мере специфические особенности санаторно-курортного дела. Исследование этих

особенностей предоставляет возможность для разработки определенных направлений развития управленческого учета в здравницах в условиях рыночных отношений.

2. Состав и классификация затрат санаторно-курортных организаций

Научно обоснованная классификация затрат на оказание услуг в санаторно-курортных организациях является важным условием эффективного управления формированием их стоимости.

Существующие принципы и методы группировки затрат на оказание услуг в санаторно-курортных организациях не в полной мере отвечают современным требованиям управления. Исходя из сегодняшних экономических реалий и целей управления возникает необходимость в предварительной группировке затрат с позиции их направленности на финансовый результат.

Представляется целесообразным расширить их дополнительной группировкой затрат. Для этого в санаторно-курортных организациях необходимо выделить три группы затрат: затраты, связанные с извлечением прибыли; затраты, не связанные с извлечением прибыли.

К первой группе относятся затраты на обслуживание производственного процесса, на реализацию путевок, затраты на выполнение работ, оказание услуг и инвестиционные затраты, то есть затраты, объединяемые в общеизвестные и применяемые элементы затрат.

Ко второй группе – затраты на благотворительные и гуманитарные цели, а также затраты на социальные выплаты работникам, налоги и сборы, уплачиваемые в бюджеты различных уровней, затраты на благоустройство территорий, находящихся в непосредственной близости с границами курортной организации.

Важной особенностью предлагаемого подхода к группировке затрат является то, что появляется возможность определения и контроля финансового результата, повышается информационная емкость системы учета и расширяется аналитическая база для решения важнейших экономических задач санаторно-курортной организации на различных уровнях управления.

Сегодня в санаторно-курортных организациях применяется группировка затрат в разрезе следующих калькуляционных статей (см. табл. 1).

Современная классификация затрат по калькуляционным статьям в санаторно-курортных организациях имеет существенные недостатки, поскольку в одном случае несколько статей затрат укрупняются и объединяются в одну, лишаясь аналитичности и прозрачности, а в другом идет дробление однотипных затрат по подразделениям, вследствие чего усложняется целостность контроля, нормирования и учета отклонений затрат в целом по санаторно-курортной организации. Также наблюдается дублирование затрат в нескольких статьях, что ведет к трудностям в определении действительных затрат организации по направлениям. В связи с этим возникает необходимость в усовершенствовании классификации статей затрат для санаторно-курортных организаций, учитывающих специфику деятельности подразделений и организации в целом. Это обеспечит целостность и единство системы учета, контроля и анализа в

рамках единой системы калькуляционных статей. Детализирование калькуляционных статей сократит перечень затрат, подлежащих условному распределению. Необходимость в изменении и дополнении калькуляционных статей вызвана не только глобальными экономическими преобразованиями, но и появлением таких затрат в финансово-хозяйственной деятельности современной организации санаторно-курортной сферы, которые ранее не использовались.

Таблица 1

Группировка затрат по калькуляционным статьям в ОАО «Узбекистан» за 2008 г.

№ п/п	Наименование статей затрат	Показатели		
		Общая сумма затрат, т.р.	На 1 к/день, руб.	уд. вес, в общем объеме, %
1.	Заработная плата персонала	14840,1	356,9	30
2.	Единый социальный налог (взнос) с отчислениями по тарифу на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	4398,7	105,8	8,9
3.	Амортизация основных средств	2555,8	61,5	5,2
4.	Диетическое питание	13002,1	312,7	26,3
5.	Курортное лечение (лечебные процедуры и медикаменты)	3308,4	79,6	6,7
6.	Курортно – досуговое обслуживание	140,1	3,4	0,3
7.	Хозяйственные расходы, в т.ч.:	4856,8	116,7	9,8
	- ремонт и обслуживание основных средств.	1600,0	38,5	3,2
8.	Благоустройство территорий	1950,0	46,9	3,9
9.	Общепроизводственные расходы	81,9	2,0	0,2
10.	Общехозяйственные расходы, в т.ч.:	2882,6	69,3	5,8
	- налоги и сборы	1480	35,6	3,0
11.	Прочие производственные расходы, в т.ч.:	1249,2	105,3	2,5
	- расходы, связанные с реализацией путевок	1135,0	102,6	2,3
12.	Непроизводительные расходы	185,7	4,5	0,4
	Итого	49451,4	1264,6	100

Так, на наш взгляд, нет четко определенной информации о том, чья именно заработная плата отражается в статье «Заработная плата персонала». Отсутствует конкретная направленность затрат, их прозрачность и аналитичность. Необходимо дополнить как название, так и изменить смысловую нагрузку данной статьи. Определив статью «Заработная плата основного персонала» появиться возможность получать сведения о заработной плате основного персонала (медработники, повара, инструкторы) по данной статье, а об остальных работниках (администрация, руководители центров ответственности, охрана и т. д) в статьях «Общехозяйственные расходы» и «Общепроизводственные расходы».

Одной из особенностей хозяйственной деятельности санаторно-курортных организаций является интенсивное использование основных средств спе-

циального назначения. В силу важности медицинской направленности и использования дорогостоящего медицинского оборудования в диагностике и лечении различной сложности заболеваний, необходимо в отдельной статье отразить все расходы, связанные с его амортизацией. Применение статьи «Амортизация основных средств специального назначения» позволит устранить сложности распознавания данных расходов в общей массе основных средств, которые отражаются в нескольких статьях затрат (амортизация основных средств, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы).

В процессе интенсивного использования санаторно-курортными организациями основных средств и влияния на них агрессивных сред (грязей, минеральных вод и т.п.) происходит их ускоренный износ и частые поломки.

Для поддержания основных средств в нормальном техническом состоянии, пригодном для эксплуатации в течение срока их службы, необходимо систематически проводить технические осмотры зданий, сооружений, инженерного и медицинского оборудования санатория и обслуживающих его хозяйств в установленные сроки с составлением дефектных ведомостей. Поэтому значительная часть финансовых ресурсов санаторно-курортных организаций уходит на поддержание и ремонт основных средств.

Таким образом, вследствие актуальности и значимости этих затрат, а также для эффективной организации налогового учета данного вида расходов предлагаем выделить в самостоятельную статью «Расходы на содержание и ремонт основных средств».

Отраслевые особенности санаторно-курортной сферы обусловили специфику их налогообложения, в частности, льготная категория путевок, различные режимы для отдельных видов деятельности, механизмы налогообложения дополнительных услуг и т.д. Одновременно с этим, здравницы уплачивают весь остальной стандартный набор налогов. Исходя из данной ситуации, целесообразно организовать такую оптимальную систему налогообложения, которая позволит руководителям сосредоточить финансово-бухгалтерскую службу на управленческих аспектах бухгалтерского учета.

В связи с этим требуется выделить в самостоятельную статью затрат «Налоги и сборы» для эффективной организации налогового и бухгалтерского учета в санаторно-курортных организациях. Аналитический характер статьи даст возможность оценить эффективность функционирования различных видов деятельности в здравнице.

В настоящее время, когда произошла интеграция России в мировое сообщество и предприятия получили экономическую самостоятельность, усилилась и конкуренция в сфере санаторно-курортного лечения. Вследствие этого доля расходов, связанных с рекламой, участием в выставках ярмарках, продвижения своих услуг на рынке оздоровительных услуг, трендах, постоянно растет и приобретает актуальную значимость. В связи с этим необходимо эти расходы выделить в самостоятельную статью «Расходы, связанные с реализацией путевок». Это даст не только возможность осуществления более четкого оперативного контроля и экономического анализа данного вида затрат, но и надёжную

основу для расчёта потребности в них и оперативного управления в целом маркетинговой деятельностью.

Таким образом, классификация затрат по соответствующим статьям калькуляции необходимо не только для адресного контроля, но и для того, чтобы повысить оперативность и эффективность получения данных с целью сокращения времени принятия управленческих решений.

3. Объекты учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг

Специфика санаторно-курортной организации состоит в том, что она включает в себя характерные элементы различных отраслей. В частности, предоставление номеров сходно с гостиничным бизнесом. При этом осуществляется уборка и техническое обслуживание этого помещения, предоставляются средства гигиены и т.п. Реализация в буфетах и ресторанах приобретенных у сторонних организаций продуктов питания и напитков - это присутствие элемента торговли. Изготовление собственных изделий кондитерского цеха и кухни - элемент производства. Таким образом, в санаторно-курортных организациях отдыхающим предоставляется комплекс разнородных услуг, что и предопределяет сложность рассмотрения целостного объекта учета затрат.

Санаторно-курортные организации имеют различную специализацию и реализуют свои услуги различным категориям граждан (в том числе и детям), у которых не одинаковая платежеспособность. Эти услуги разнообразны по своему количественному и качественному составу. Так, например, номера могут быть стандартными, полулюкс и люкс. Аналогична ситуация и с количеством лечебных процедур: одним отдыхающим их предоставляют больше, другим меньше в зависимости от диагноза и назначения врача. Питание также может быть диетическим, усиленным и т.п. Следовательно, при формировании отпускных цен на путевки необходимо учитывать все эти факторы.

Таким образом, проанализировав экономическую природу услуг оказываемых санаторно-курортными организациями, можно сделать вывод, что объектом учета санаторно-курортной организации должен выступать определенный вид услуг по лечению, осуществляемыми в профилактических, лечебных и реабилитационных целях, а также по проживанию, питанию, проведению досуга и других сервисных услуг, различных по своему количественному и качественному составу, предоставляемых разнообразным категориям населения с неодинаковым уровнем платежеспособности, являющийся объектом купли - продажи.

По видам услуг, предоставляемых здравницей, можно выделить следующие объекты учета затрат и калькулирования себестоимости:

1. Стоимость медицинского обеспечения (лечебные процедуры и медикаменты) (схема № 1).
2. Стоимость проживания (затраты на ремонт, затраты на коммунальные услуги, затраты прачечной, котельной (при наличии) и прочих обслуживающих производств).

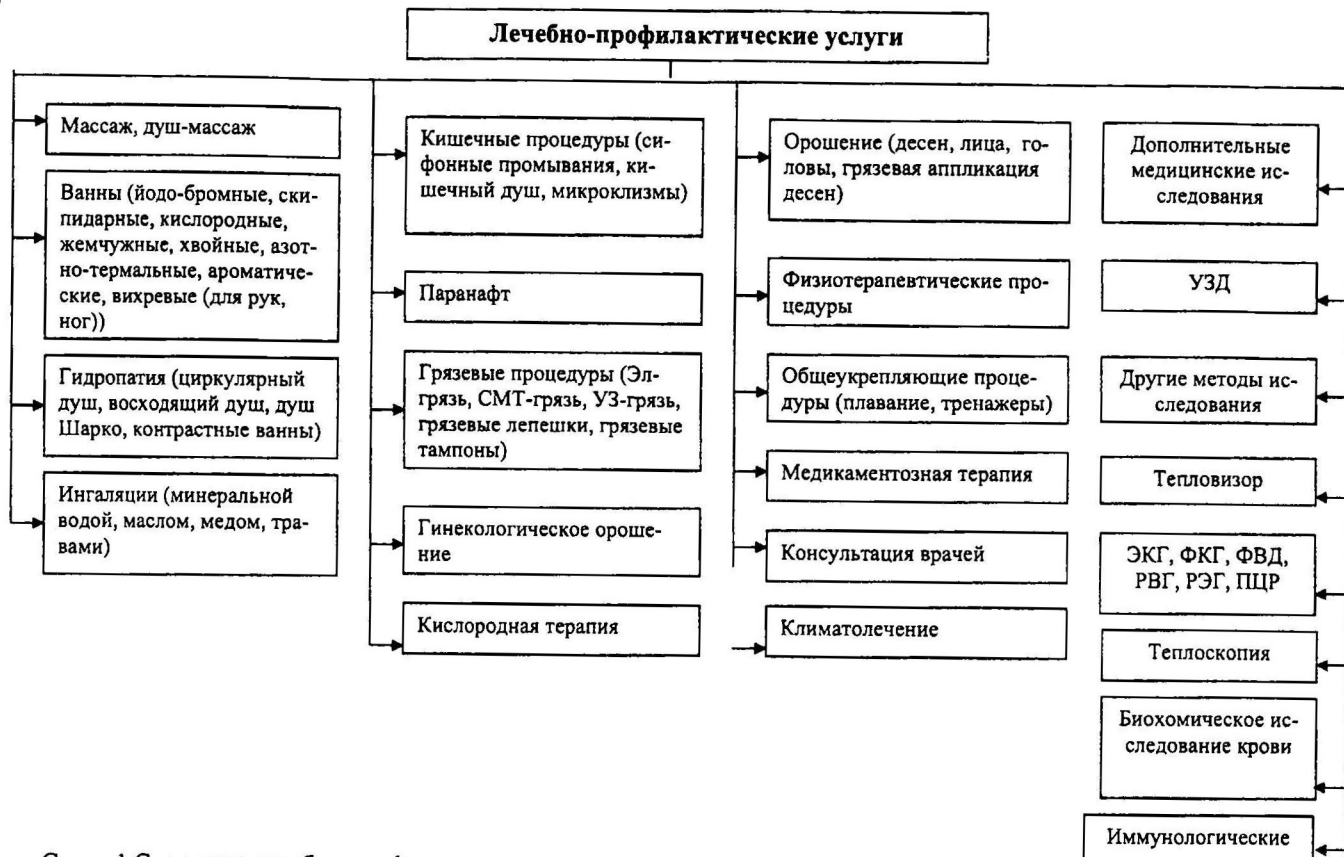


Схема 1. Структура лечебно-профилактических услуг

3. Стоимость питания, в том числе диетического (услуги столовой и стоимость блюд).

4. Затраты на организацию досуга (услуги экскурсовода, переводчика и прочее) (схема № 2).



Схема 2. Структура услуг по организации досуга

Исходя из определения объекта учета затрат и калькулирования себестоимости услуг санаторно-курортной организации, можно дать следующее определение путевки.

Путевка (курсовка) - обобщающая калькуляционная единица, через которую стоимость услуг санаторно-курортной организации принимает формализованный вид.

Санаторно-курортная путевка является письменным акцептом оферты санаторно-курортной организации на продажу своих услуг и неотъемлемой частью договора, а также документом первичного учета у здравницы.

В ходе исследования установлено, что в организациях и учреждениях основной деятельности санаторно-курортной системы в себестоимость койко-дня не включаются:

1) дополнительные медицинские исследования (ультразвуковая доплерография, тепловизор, биохимическое исследование крови и т.д.);

2) VIP-услуги, связанные с организацией досуга (бильярд, сауна и т.д.).

Таким образом, происходит дифференциация стоимости объекта санаторно-курортной организации. Для устранения этого недостатка необходимо рассчитывать стоимость койко-дня, включая в стоимость санаторно-курортной путевки дополнительные услуги, предоставляемые здравницей. Ограничение предоставляемого санаторием спектра услуг, которое входит в стоимость путевки, приводит к снижению качества лечения и отдыха, понижению конкурентоспособности санатория, а также оттоку отдыхающих.

Для поэтапного перехода к такой организации деятельности здравниц следует провести градацию видов путевок, с определенным набором предоставляемых стандартных услуг. Это позволит одновременно обслуживать различные категории граждан.

4. Совершенствование информационного содержания учетных регистров и форм внутренней отчетности в санаторно-курортных организациях

Проведенный анализ применяемой первичной документации в санаторно-курортных организациях привел к выводу, что информация о фактических затратах, из которых складывается себестоимость путевки, находит недостаточное отражение в первичной документации, из чего следует необходимость внесения в них изменений.

Так, недостаточно отражены затраты на питание, организуемое в лечебницах. Питание является одной из основных статей учета затрат и калькуляции санаторно-курортной путевки. Ему уделяется большое внимание как лечебному и профилактическому фактору ряда заболеваний. Существенным недостатком организации учета затрат на питание является отсутствие информации о качестве и сортности закупаемых продуктов питания. Это напрямую влияет на результаты оздоровительного процесса.

Для усиления контроля качества и количества закупаемой у населения и других юридических лиц продукции предлагаем введение граф с дополнительной информацией в форму № ОП-5 «Закупочный акт». Так, необходимо предусмотреть графы для отражения информации о качестве и сортности закупаемой продукции.

Как дополнительный документ к форме № ОП-5, а также для обеспечения контроля за выполнением плана закупок, как продуктов питания у населения, так и медикаментов у юридических лиц, а также контроля затрат по произведенным закупкам, необходимо внедрить в учетную практику сличительную ведомость по закупкам.

Использование этой ведомости в хозяйственной деятельности санаторно-курортных организаций позволит контролировать уровень закупочных цен, качество и количество материальных запасов, сверять плановые и фактические затраты, выявлять отклонения и виновников этих отклонений. Это даст возможность оперативно реагировать на данные отклонения и принимать эффективные управленческие решения в сфере закупочной политики организации.

Также, для оперативного учета продуктов питания предлагаем дополнить форму разработанной ведомости оперативного учета расходов на питание и использовать как сигнальный документ в здравнице.

Данная ведомость позволит выявлять и оперативно реагировать на отклонения расходов на питание в санаторно-курортных организациях, а также принимать меры по их устранению, производить анализ отклонений и определять экономические последствия, возникающие в процессе экономии или перерасхода продуктов питания на кормление отдыхающих. Необходимо отслеживать отклонения для создания информационной базы с целью своевременного вмешательства.

Для наиболее полного, своевременного и правильного ведения бухгалтерского учета питания в здравницах считаем целесообразным, использовать в качестве сигнальных следующие документы: форма № ОП-13- контрольный расчет расхода специй и соли; форма № ОП-15 акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни; форма № ОП-19 журнал учета столовой посуды и приборов, выдаваемых под отчет.

Другой специфической особенностью санаторно-курортных организаций является то, что они используют различные медикаменты и медспецматериалы при предоставлении услуг по лечению. Стоимость их запланирована при калькулировании себестоимости койко-дня санаторно-курортной путевки. Информация об отпуске медикаментов должна храниться не только в аптеке, но и отражаться в соответствующих первичных документах и регистрах в подразделениях, принимающих эти медикаменты. В этой связи предлагаем к внедрению в учетную практику санаторно-курортных организаций требование-накладную на отпуск медикаментов и мединструментария. В ней должны отражаться следующие данные о медикаментах и мединструментах: наименование, место хранения, срок годности, запрашиваемое и отпускаемое количество, сумма.

В целях обеспечения контрольной функции бухгалтерского учета во взаимосвязанных подразделениях, где проходят движения медикаментов и мединструментария, требование-накладная должна иметь двустороннюю отрывную форму. Одна сторона остается у отпускающего, а другая – у принимающего подразделения.

Одним из достоинств требования-накладной является возможность контроля срока годности и мест хранения медикаментов. Она позволит получать информацию и отслеживать движение медикаментов от одного структурного подразделения к другому, обеспечивая их оперативный перевод в места, где есть в них потребность в данный момент времени. Тем самым появляется возможность не только не допустить истечение срока годности и потерю медикаментов, и вследствие этого понесение убытков, но и избежать дополнительных затрат на их приобретение по причине отсутствия информации о наличии и месте хранения необходимых медикаментов.

5. Организация учета и контроля в санаторно-курортных организациях по центрам ответственности

Санаторно-курортная организация представляет собой сложный комплекс разнообразных взаимосвязанных служб, требующих системного подхода к управлению ими. Это предполагает разработку оптимальной организационной структуры отвечающей требованиям современной рыночной экономики.

Существующая система бухгалтерского учета в здравницах недостаточно информативна для эффективного управления, поэтому необходимо организовать действенный управленческий учет по подразделениям и службам, включив в их функциональные обязанности системы учета и анализа.

К организации учета по центрам ответственности постепенно будут вынуждены переходить все отечественные санаторно-курортные организации, поскольку без этого перехода невозможно организовать эффективное финансово-экономическое управление, как подразделениями, так и всей организацией в целом.

Для устранения недостатков, присущих действующей методике, необходимо организовать учет затрат таким образом, чтобы в одной системе учета затрат вести учет одновременно в нескольких направлениях:

- по центрам ответственности (подразделениям);
- по статьям затрат, разработанным в исследовании (разукрупненным и дополненным);
- по каждому виду услуг, оказываемых отдыхающим, в период пребывания в здравнице (лечение, питание, проживание, досуг).

Такая схема формирования учетных данных позволит вести учет затрат в санаторно-курортной организации как в целом по здравнице, так и по отдельным центрам ответственности, а также адресно, в разрезе центров затрат (по подразделениям) как по статьям затрат, так и по видам оказываемых услуг.

Внедрение рекомендуемой методики не потребует от санаторно-курортных организаций дополнительных затрат труда, времени и финансовых ресурсов. Одновременное применение методики с автоматизированными бухгалтерскими программами будет способствовать не только получению разносторонней информации, но и позволит ускорить скорость обработки и получения выходных данных.

Применение рекомендуемой схемы в рамках действующих программных продуктов, таких как «1С:Предприятие», «БЭСТ», «Парус» и др. будет способствовать оперативному получению требуемого массива данных о затратах в разрезе следующих уровней детализации:

- по суммарным затратам с разбивкой по подразделениям;
- по суммарным затратам с разбивкой по видам услуг;
- по суммарным затратам с разбивкой по статьям затрат;
- по суммарным затратам с одновременной разбивкой по подразделениям в разрезе видов услуг, статей затрат.

Такого рода модификации позволят ускорить не только процесс обработки данных, но и получить разноплановую управленческую информацию с минимальными затратами труда и времени.

Дальнейшее развитие учета по центрам ответственности в санаторно-курортном комплексе предполагает внедрение в практику финансово-хозяйственной деятельности трансфертного ценообразования.

Современная рыночная экономика и присущий ей закон конкуренции требует от санаторно-курортных организаций дальнейшего повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности, как в целом, так и его структурных подразделений в частности. Одним из главных инструментов повышения эффективности управления деятельностью структурных подразделений здравниц, является трансфертное ценообразование. При установлении трансфертных цен в санаторно-курортной сфере нельзя однозначно указать базу его формирования и, на наш взгляд, необходимо учитывать ряд факторов, а именно:

- индивидуальные организационные и технологические особенности деятельности санаторно-курортной организации;
- масштаб санаторно-курортной организации;
- спрос и предложение на рынке санаторно-курортных услуг;
- степень автоматизации производственно-хозяйственной и учетной деятельности;
- налоговое законодательство в сфере санаторно-курортных услуг;
- квалификация управленческого персонала санаторно-курортной организации.

Трансфертные цены применяются в экономических отношениях внутри организаций. Они необходимы для, того, чтобы заинтересовать руководителей структурных подразделений в принятии правильных управленческих решений, и служат информационной базой для их принятия.

Эффект от реализации предлагаемых рекомендаций будет значительно выше, если его внедрение будет осуществляться одновременно с применением нормативного метода учета и контроля затрат.

6. Проблемы повышения оперативности информационного обеспечения управления в санаторно-курортных организациях

Продолжительное время в санаторно-курортных организациях затраты выявляли и учитывали по так называемому котловому методу. В едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на создание и предоставление услуг, независимо от места их потребления и их целевой направленности. Котловый метод не выявлял возможностей снижения затрат, его основным недостатком была обезличенность информации.

Такой учет не позволял здравницам получать необходимые данные для контроля над издержками по направлениям затрат, местам их возникновения, видам оказываемых услуг.

В условиях обостренной конкуренции главной задачей является повышение оперативности информации, обеспечивающей управление необходимыми данными обо всех отклонениях непосредственно по мере их возникновения.

В этой связи возникает проблема выбора определенного метода учета затрат для санаторно-курортных организаций, так как не все существующие в

российской учетной практике обеспечивают управленческий персонал здравницы оперативными данными о затратах с целью своевременного принятия управленческих решений и корректировки планов, которые бы способствовали минимизации расходов и максимизации доходов. В санаторно-курортных организациях имеются важные предпосылки для последовательного внедрения нормативного метода на основе норм и рецептур затрат, потребностей в лечебном сырье, планируемом объеме заезда, потребности в продуктах питания и медикаментах.

В процессе разработки нормативного метода в санаторно-курортных организациях должны принимать участие руководители центров ответственности (заведующий лечебно-диагностическим корпусом, шеф-повар, заведующий отделением спального корпуса, заведующий сектором культурно-массовых мероприятий, главный инструктор по физической культуре и спорту и другие ответственные лица организации).

Для использования нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости санаторно-курортных услуг необходимо:

- составлять нормативные калькуляции по каждому виду предоставляемых услуг (работ) санаторно-курортными организациями;
- осуществлять учет изменений норм затрат;
- выявлять отклонения фактических затрат от нормативных и определять причины и виновников этих отклонений;
- фактическую себестоимость отдельных видов предоставляемых услуг санаторно-курортными организациями исчислять прибавлением к нормативным затратам отклонений фактических затрат от норм и изменений, вносимых в нормы затрат.

Для контроля за эффективностью мероприятий, обусловивших изменение норм, в санаторно-курортных организациях целесообразно составлять классификатор причин изменений норм.

Рекомендуемую схему применения нормативного метода следует представить по следующим направлениям: по подразделениям (в натуральных и стоимостных показателях); по видам оказываемых услуг и по статьям калькуляции.

Рассмотрим методику построения нормативного метода в санаторно-курортной организации на фактическом примере.

В стоимость путевки санатория «Узбекистан» входят процедуры по грязелечению. Для реализации указанных услуг грязелечебный корпус должен быть обеспечен такими натурально-сырьевыми ресурсами как натуральные грязи, глина лечебная, морские водоросли и т.д. в требуемом объеме с учетом планируемого заезда.

Затем, обобщенные данные по подразделениям должны найти отражение в журнале оперативного учета затрат санаторно-курортной организации, предназначенной для контроля затрат по всем подразделениям в разрезе калькуляционных статей затрат. Для усиления контрольных функций бухгалтерского учета и ускорения процесса обработки данных, необходимо в качестве периода контроля и анализа установить 1 месяц.

Таблица 2

**Подразделение: Грязелечебный корпус. Расчет на 1 месяц потребности
в натурально-сырьевых ресурсах**

Наименование природно-сырьевых ресурсов	Норма на 1 чел, кг	Цена за 1 кг, руб	Уровень загрузки, чел.	Сумма, руб.
грязь натуральная	1,5	50	250	18750
грязь минерализованная	1,5	50	250	18750
грязь пресноводная	1,5	50	250	18750
грязь сопочная	1,5	50	250	18750
грязь илово-сульфидная	1,5	50	250	18750
глина белая	0,1	10	250	250
глина голубая	0,1	10	250	250
глина черная	0,1	10	250	250
торф	0,5	100	250	12500
морские водоросли	0,5	200	250	25000
Итого	X	X	X	132000

Основным достоинством предлагаемых журналов оперативного учета затрат на базе нормативного метода является предоставление возможности сокращения временного интервала между осуществлением затрат и проведением его анализа, определения места возникновения затрат и видов работ, виновников и причин, с которыми были связаны отклонения.

Таким образом, нормативный метод на сегодняшний день, является самым прогрессивным, так как способствует развитию экономических форм управления на базе повышения оперативности получаемой информации и сокращению временного интервала в принятии управленческих решений.

7. Классификационные модели как основа систематизации и упорядочения метода учета затрат и калькулирования себестоимости услуг санаторно-курортного комплекса

Санаторно-курортная отрасль представляет собой сложный комплекс, включающий в себя здравницы различных организационно-правовых форм, которые предоставляют разнообразные услуги, связанные с лечением, проживанием, питанием и организацией досуга. Различия в деятельности санаторно-курортных организаций существенно влияют на методику учета затрат и формирование управленческой информации. Так, санатории предоставляют весь комплекс услуг по лечению, проживанию, питанию и досугу, а санаторий - профилактории лишь лечение без отрыва от производства (см. табл. 2).

Отразить все особенности этих различий в единой методике учета затрат и финансовых результатов практически невозможно. Наиболее рациональным выходом из этого положения является применение принципов моделирования. В диссертации на основе исследования организационно-правовых форм и технологий предоставления услуг санаторно-курортных организаций и их объединения по схожести в отдельные группы разработано шесть классификационных моделей, отражающих специфические особенности построения учета затрат и

формирование себестоимости и прибыли, присущих организациям каждой выделенной группы.

Таблица 3

Услуги, предоставляемые санаторно-курортными организациями

№ п/п	Санаторно-курортные организации	Предоставляемые услуги
1.	Санатории, том числе детский, а также для детей с родителями	Лечение
		Проживание
		Питание
		Организация досуга
2.	Санаторий-профилакторий	Лечение без отрыва от производства
3.	Пансионат	Проживание
		Питание
		Организация досуга
4.	Грязелечебница	Лечение грязями
5.	Бальнеологическая лечебница	Проведение бальнеологических процедур (минеральные и морские ванны)
6.	Курортная поликлиника	Лечение (дневной стационар)

Поскольку содержание модели зависит от различных особенностей, сведенных в группы организаций можно определить ряд классификационных признаков наиболее характерно передающих специфику санаторно-курортной отрасли и тем самым определяющих основание моделей:

- организационно-правовые формы;
- оказываемые услуги;
- технология предоставления услуг;
- срок пребывания.

Применение изложенных в работе моделей позволит перейти от разработки разрозненных и непоследовательных приемов и методов построения учета затрат, исчисления себестоимости и информационного обеспечения управления на каждой организации санаторно-курортной сферы к системному использованию единых моделей, построенных на научно обоснованных принципах. Это будет важным шагом к развитию процесса стандартизации бухгалтерского учета в организациях всей системы санаторно-курортной сферы в условиях последовательного осуществления экономических методов управления.

8. Налогообложение деятельности санаторно-курортных организаций в рыночных условиях хозяйствования

В современных условиях хозяйствования результаты развития эколого-курортного региона Кавказских Минеральных Вод существенно ниже его потенциала. Прежде всего, это объясняется тем, что качество санаторно-курортных услуг не отвечает современным требованиям потребительского рынка, развитие внекурортных отраслей хозяйства гипертрофировано, что входит в противоречие с его основной рекреационной функцией. При этом данные исследования подтверждают, что потребность в услугах здравниц Кавказских Минеральных Вод остается высокой.

Анализ хозяйственного механизма здравниц на территории Кавказских Минеральных Вод в условиях рынка показывает, что на экономическую эффективность их функционирования, доходность решающее влияние оказывают привлекательность и уровень качества санаторно-оздоровительных услуг. Однако налоговые платежи не позволяют в полной мере осуществлять затраты по необходимым направлениям. Так, проведенный анализ показал, что сумма поступлений в бюджет за 2008 год, от работы санаторно-курортного комплекса Кавказских минеральных Вод составила 593,668 тыс. рублей, в том числе в местный бюджет 111,857 тыс. рублей, при том, что общий доход от деятельности здравниц составил 1,491 млн. рублей.

Проведение рыночных преобразований в экономике страны немыслимо без создания эффективной налоговой политики. Именно налоговая политика является основным проводником государственных интересов при формировании доходов бюджетных фондов и регулирования экономики во всех государствах с социально-рыночной ориентацией. Санаторно-курортная индустрия как никакая другая столкнулась с последствиями экономических реформ.

Налоговая система Российской Федерации как новый правовой институт еще находится в стадии формирования. Сегодня, по прошествии более шестнадцати лет постреформного развития, результаты столь негативны, что их нельзя объяснить только ошибками социалистического прошлого и отсутствием опыта. В результате - налоговая система работает в холостую на кризисную экономику, а кризис никак не рассасывается из-за того, что высокие налоги «душат» производителя, в частности услуг санаторно-курортных и других оздоровительных организаций.

Проведя анализ существующей практики налогообложения санаторно-курортных организаций, можно сделать вывод о том, что бухгалтерский учет санаторно-курортных организаций сводят к учету затрат для калькулирования себестоимости койко-дня и проблемам уплаты налогов. Главной же задачей учета в рыночных условиях является его оперативность и детальность, которые бы позволили своевременно выявлять причины динамики затрат, изменения финансового положения здравницы и без запаздывания принимать управленческие решения по стабилизации экономического положения здравницы.

Так, санаторно-курортные организации в процессе осуществления своей деятельности уплачивают в бюджеты различных уровней следующие виды налогов: налог на добавленную стоимость в части приобретения основных средств, нематериальных активов и материально-производственных запасов (все остальные услуги медицинского характера НДС не облагаются в соответствии со статьей 149 НК РФ); налог на доходы физических лиц; единый социальный налог; налог на имущество организаций; налог на прибыль организаций; водный налог; земельный налог; налог на рекламу; курортный сбор.

Для наглядного представления ситуации с налоговой нагрузкой необходимо привести данные, с помощью которых можно проанализировать уровень налогового бремени санаторно-курортных организаций в сравнении с чисто коммерческим сектором.

Таблица 4

**Уровень налоговой нагрузки санаторно-курортных организаций
в сравнении с другими коммерческими организациями.**

Организации	Объем выручки (в год), в т.р.	Сумма налогов	% налогов в объеме вы- ручки (налоговая нагрузка)
Санаторно-курортные: ОАО «Узбекистан»	8560000	3852000	45
Коммерческие:			
ОАО «Холод» (мороженое)	9805000	4020050	41
ЗАО «Первооконный за- вод» (окна, двери)	10300000	3914000	38
ОАО «Терминал» (вино- водочные изделия)	16750000	7705000	46

По данным табл. 4 можно говорить о том, санаторно-курортная сфера облагается налоговым бременем на уровне с чисто коммерческими организациями. Санаторно-курортные организации, выполняющие столь социальной значимую функцию по охране и поддержанию здоровья населения страны, заслуживают государственной поддержки и щадящего налогового режима.

Единственным выходом в этой сложной ситуации является создание действенной налоговой системы в рамках санаторно-курортного дела. Государство должно рассмотреть вариант организации специального налогового механизма, который станет стимулирующим инструментом для санаторно-курортных организаций, и будет способствовать повышению эффективности их развития в жесткой конкурентной обстановке на рынке санаторно-оздоровительных услуг.

Так, на наш взгляд необходимо произвести замену таких налогов, как налог на имущество организаций; налог на прибыль организаций; водный налог; земельный налог; налог на рекламу; курортный сбор на единый курортный налог, сохраняя действие налога на доходы физических лиц; единого социального налога; налога на добавленную стоимость только по отношению к продаже дополнительных услуг, то есть курсовок, абонентов в бассейны и т. д., который будет рассчитываться в зависимости от площади курортной территории, закрепленной за здравницей. Как правило, санаторно-курортные организации занимают лучшие курортные территории, расположенные в благоприятных географических и природных условиях, обеспеченных лечебными природными ресурсами. Но здесь речь идет не о попытке снижения их налоговой нагрузки, уплачиваемый налог должен покрывать совокупность заменяемых налогов и оставаться в целом на прежнем уровне. Главной целью здесь является ввести прозрачную, легко контролируемую систему налогообложения, не требующую чрезмерных усилий учетных работников при активизации управленческих аспектов бухгалтерского учета.

Конечно же, такое изменение повлечет существенные изменения и в работе финансово-экономической службы, особенно в части бухгалтерского и налогового учета. Отлаженный учетный процесс, как правило, лучшая информа-

ционная база для принятия эффективных управленческих решений руководством организации.

По теме диссертации опубликовано 9 печатных работ, отражающие основное содержание диссертации, общим объемом 3,6 п.л.

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ:

1. Мирзоева Ж.М. Классификация затрат в санаторно-курортных организациях в системе управленческого учета. // Известия Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов. -2007. -№4.- 0,9 п.л.
2. Мирзоева Ж.М. Развитие курортно-рекреационных комплексов как элемент региональной политики // Проблемы управления экономикой в трансформируемом обществе: Сборник статей II Всероссийской научно-практической конференции. – Пенза: Изд-во НОУ «Приволжский дом знания», 2005. - 0,2 п.л.
3. Мирзоева Ж.М. Перспективы развития санаторно-курортного дела в Кабардино-Балкарской республике (КБР) // Экономика и эффективность организации производства: Сборник научных трудов Выпуск VII. – Брянск: Изд-во БГИТА, 2007. - 0,2 п.л.
4. Мирзоева Ж.М. Проблемы постановки управленческого учета в санаторно-курортных организациях// Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика: Сборник материалов VII Всероссийской научно-практической конференции. – Пенза: Изд-во ННИЦ ПГСХА, 2007.- 0,4 п.л.
5. Мирзоева Ж.М., Бижева З.Б. Сущность и задачи бюджетного финансового контроля // Вестник Кабардино-Балкарского государственного университета.- Выпуск VIII. - 2006. - 0,3 п.л. (в т.ч. авт.- 0,2 п.л.)
6. Мирзоева Ж.М. Отраслевые особенности санаторно-курортных организаций и их влияние на систему управленческого учета. // Актуальные аспекты бухгалтерского учета, анализа и статистики: Сборник научных трудов.- СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2007. - 0,3 п.л.
7. Мирзоева Ж.М. Внутренняя отчетность и ее роль в системе управления издержками санаторно-курортных организаций// Вестник Кабардино-Балкарского государственного университета. - Выпуск X. - 2008. - 0,4 п.л.
8. Мирзоева Ж.М. Бухгалтерский (управленческий) учет как элемент системы управления санаторно-курортной организацией // Известия, экономики и права. – 2008.- №1 - 0,4 п.л.
9. Мирзоева Ж.М. Учет затрат и калькулирование себестоимости, обусловленные улучшением качества услуг санаторно-курортных организаций // Финансовые проблемы РФ и пути их решения: теория и практика: Сборник научных трудов 9-ой международной научно-практической конференции Санкт-Петербургского политехнического университета.- СПб.: Изд-во Политехнического университета, 2008. - 0,4 п.л.

10 =